

MENEDZSMENT KONTROLL, CONTROLLING, VEZETŐI SZÁMVITEL: NEMZETKÖZI ELMÉLET ÉS GYAKORLAT – HAZAI TAPASZTALATOK

III. Rész

–A controlling hazai gyakorlata –

A controlling rendszerek kialakítása és a vállalatok irányítási rendszerébe való beillesztése Magyarországon a nyolcvanas évek végétől figyelhető meg. A piactudományi feltételek közötti sikeres működés azonban egészen másfajta szervezeti megoldásokat, irányítási rendszereket, és – nem utolsósorban – vezetői szemléletmódot tett szükségessé a profitorientált vállalkozások irányításában. A vállalati irányítási rendszerek átalakulásának első lépése volt az erőforrások célirányos elosztását és felhasználását elősegítő, a szervezeti teljesítmény folyamatos nyomon követését lehetővé tevő controlling rendszerek bevezetése. A controlling hazánkban való elterjedése – számos feltétel teljesülését követően – végül a vállalatok által követett bevezetési stratégiákkal is jellemezhető. A hazai gyakorlat bemutatását a cikk az eddigi szakmai-kutatási tapasztalatok alapján kirajzolódó főbb típusok ismertetésével zárja.

A cikksorozat előző két részében a controlling nemzetközi elméletének alakulását mutattuk be, végigkísérve a történeti fejlődést mind a vezetés részeként értelmezett kontroll felfogásokban, mind a vezetői célra használt számviteli eszközökben. A controlling lényegének megismeréséhez azonban elengedhetetlen az elméleti konstrukciók mellett a vállalati gyakorlat feltárása is. Nem lehet véletlen, hogy a nyolcvanas évek második felétől a controllinggal foglalkozó nyugati kutatókban feltámadt az igény, hogy az addiginál világosabb képet kapjanak a vállalatok által ténylegesen alkalmazott controlling eszközökről.

Hogy mi is valójában a controlling? Milyen eszközök, módszerek tartoznak a controller eszköztárába? Mik a controllerek legfontosabb feladatai? Milyen kapcsolat van a controller és a vezető között? Ezekre a kérdésekre a választ nem szabad, hogy kizárólag a kutatók alkotó fantáziája adja meg. A gyakorlat ugyanis megmutatja, hogy mely közelítések, mely eszközök azok, amelyek igazán hasznosak és használhatók, s melyek azok, amelyek megmaradnak elméleti lehetőségeknek.

A controlling rendszerek kialakítása és a vállalatok irányítási rendszerébe való beillesztése

Magyarországon a nyolcvanas évek végétől figyelhető meg. A vállalatok működésének akkori környezetét a társadalmi, makrogazdasági és jogi-szabályozási feltételrendszer radikális átalakulása jellemezte, ahol a gyors, és nehezen előrejelezhető változásokra való reagálás szinte mindennapos kihívást jelentett a vállalatvezetők számára. A piactudományi feltételek közötti sikeres működés egészen másfajta szervezeti megoldásokat, irányítási rendszereket, és – nem utolsósorban – vezetői szemléletmódot tett szükségessé a profitorientált vállalkozások irányításában. A vállalati irányítási rendszerek átalakulásának egyik természetes lépése volt az erőforrások célirányos elosztását és felhasználását elősegítő, a szervezeti teljesítmény folyamatos nyomon követését lehetővé tevő controlling rendszerek bevezetése.

A controllingnak, illetve egyes részterületeinek: a tervezésnek, a teljesítmény mérésének és elemzésének természetesen voltak előzményei a hazai vállalatok irányításában. A szocialista nagyvállalatoknál alkalmazott tervezési, elemzési, közgazdasági vagy éppen statisztikai egységek, illetve az ezeken a területeken dolgozó gazdasági szakemberek a mai controllerek közvetlen

elődjének tekinthetők. Az átalakulást megelőző vállalatirányítás controlling szempontból lényeges sajátosságait mutatja be a cikk első része.

A controlling rendszerek hazai elterjedése kapcsán nem feledkezhetünk meg a külföldi tőke szerepéről: a fejlett gazdaságok e területen felhalmozott tudását és tapasztalatait magukkal hozó tanácsadókról, valamint a külföldi tulajdonos révén hazánkba származott controlling rendszerekről. A kétféle csatornán érkező hatás közös és eltérő jellemzőket egyaránt felmutat: erről szól a cikk második része.

A controlling Magyarországon való meghonosításának a vállalati tervező-elemző szakemberek, a külföldi tanácsadók és tulajdonosok mellett fontos szereplői voltak azok az elméleti emberek, szervezési és vezetési szakértők, akik a terület oktatásának megszervezésével, a külföldi szakirodalomban megjelenő elméleti koncepciók és gyakorlati tapasztalatok hozzáférhetővé tételével, sőt, sokszor a controlling rendszerek bevezetését támogató tanácsadóként is segítették a hazai controlling szakértelmiség kinevelését, a terület szakmai közéletének kialakulását. Az elméleti szakemberek hozzájárulását mutatja be a cikk harmadik része.

A controlling hazánkban való elterjedését az egyes szereplők hozzájárulása mellett a vállalatok által követett bevezetési stratégiákkal is jellemezhetjük. Az eddigi szakmai-kutatási tapasztalatok alapján kirajzolódó főbb típusok bemutatását tartalmazza a negyedik rész.

A controlling magyarországi elterjedéséről írottak nem tekinthetők a hagyományos értelemben vett kutatási eredményeknek. A következő megállapításoknak ugyanis csak egy része származik tudatosan megtervezett, előre meghatározott vállalati mintán végrehajtott adatfelvételtől. Jelen tanulmány megállapításainak egy része az 1995-ben, a Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem Vezetési és Szervezési Tanszékének kollégái által lefolytatott „Controlling Magyarországon” kutatás, valamint az 1996-97-ben lezajlott „Versenyben a világgal” kutatási program részeként begyűjtött adatok elemzéséből származik.

A megállapítások másik része szigorúan véve nem tekinthető ténynek, hanem inkább véleménynek. Ezek a vélemények azonban hosszú évek oktatási és kutatási tapasztalatai, a terület szereplőivel folytatott megbeszélések, viták, eszmecserék alapján alakultak ki. Az empirikus „adatbázis” pedig igen figyelemre méltó: a már nyolc éves múlta visszatekintő Budapesti Cont-

rolling Fórum; több más, a területhez kapcsolódó témakörrel foglalkozó szakmai szeminárium és konferencia; több tucat, a Magyar Controlling Egyesület égisze alatt megrendezett szakmai tapasztalatcsere; a Controlling Akadémiára beiskolázott száznál is több hazai szakember, valamint a Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetemre beadott házidolgozatok, TDK dolgozatok és szakdolgozatok tömege jelenti – a két említett felmérés eredményein túl – a következőkben olvasható megállapítások tapasztalati alapját (ötödik rész).

A vállalati tervezés és elemzés úttörői – „controller elődök”

A hetvenes és nyolcvanas évek szervezeti alakítási tendenciái között több olyan jellemzővel találkozhatunk, amelyek a controlling-szerű irányítási feladatok megjelenéséhez, az ezt támogató rendszerek, illetve részrendszerek kialakulásához vezettek.¹ A teljes önellátásra való törekvés, a kisebb tanácsai és szövetkezeti szervezetek beolvasztása már meglévő vállalatokba, valamint a vidéki ipartelepítések következtében a hetvenes évek második felétől jelentősen nőtt a vállalatok mérete [Tari, 1996]. A többtelephelyes vállalatok egységeire egyre inkább jellemző lett az önállósodásra való törekvés [Voszka, 1984]. Az ipari nagyvállalatok számára ráadásul megnőtt a tőkés piacra való termelés jelentősége. Ezek mind-mind olyan tényezők, amelyek felvetették az összvállalati szintű koordinációt és kontrollt támogató tervezési és ellenőrzési rendszerek szükségességét.² Az akkor még leginkább főkönyvelőnek nevezett gazdasági vezető szervezetében, általában különálló szervezeti egységként működő közgazdasági osztályok munkatársai a mai controllerek közvetlen elődjének tekinthetők, hiszen feladatuk a vállalat, illetve annak egységei teljesítményének megtervezése és elemzése volt.

A közgazdasági osztályok által végzett munka sok tekintetben hasonló volt a vezetésorientált számvitel nemzetközi fejlődésének kezdeti idő-

1 Szocialista ipari nagyvállalataink szervezeti jellemzőiről, illetve ezek alakulásáról, az egyes jellemzők és változási tendenciák lehetséges okairól részletes képet kaphatunk a „Szocialista vállalat kutatási főirány” keretében végzett kutatásokból [lásd például: Máriás et al, 1981].

2 A szervezeti formák és struktúrák magyarországi alakulásának részleteiről lásd: Tari, 1996

szakára jellemző hagyományos költség- és teljesítményszámításhoz. A hangsúly itt is inkább az operatív teljesítmény nyomon követésén volt, a tervezés és az elemzés a könyvelésből származó adatokra épült, s utólagos, követő jellege miatt nem igazán volt alkalmas arra, hogy megfelelő támpontot adjon bizonyos döntések előzetes mérlegeléséhez, vagy az egységek teljesítménye várható alakulásának előrejelzéséhez.³

Mielőtt azonban korszerűtlenséggel vádolnánk az akkori vállalati elemzőket, érdemes emlékeztünkbe idézni a mikroszféra hetvenes-nyolcvanas évekre jellemző meghatározó sajátosságait. A vállalatok működési környezetére ugyanis akkoriban nem volt jellemző, hogy a siker titka a pénzügyi értelemben vett eredményesség lett volna. A szocialista gazdaságirányítási rendszer sokkal inkább az egyéni boldogulási stratégiákat támogatta, ennek pedig kevés köze volt a vállalatok pénzügyi, illetve piaci értelemben vett eredményességéhez. Egy ilyen helyzetben természetes, hogy a vezetők napi feladatoknál messzebbre mutató előretekintését, a komplex vállalati döntések körültekintő előkészítését szolgáló eszközök iránt nem volt komoly igény.

Mindazonáltal a tervezés és elemzés mint irányítási funkciók megjelenése hasznos kiindulópontot jelentett később a controlling rendszerek kialakításához. Néhány esetben ez a fajta folytonosság a „valódi” controlling kialakulásának hátráltatója is lett. Több vállalati példa utal arra, hogy a meglévő tervezési és elemzési apparátus, illetve az általuk használt rendszerek tartalmi változtatás nélkül lettek controllingnak „kikiáltva” [Mészáros, 1995; Bodnár-Dobák, 1996]. A hazai controlling rendszerek egyik leggyengébb pontját még ma is a lényegében érintetlenül hagyott, a vezetők kontroll tevékenységét megfelelően kiszolgálni nem tudó költség- és eredményszámítási rendszerek jelentik. Ez a probléma azonban már átvezet egy másik jellemző

magyar sajátosságra, a controlling és számvitel közötti tisztázatlan viszony kérdéséhez.

Míg a controlling nemzetközi fejlődéstörténetében viszonylag problémamentesnek tűnik a külső, vagy pénzügyi számvitel, és a belső, vagy vezetésorientált számvitel szétválasztása, addig a hazai tapasztalatok azt mutatják, hogy a gyakorló controllerek egyik legnagyobb problémája a számvittel való harmónikus együttműködés hiánya. Még mielőtt a „magyar emberek általános összeférhetetlenségének elméleté”-hez nyúlnánk magyarázatért, érdemes kicsit jobban végiggondolni a számvitel hazai fejlődéstörténetét. Amíg ugyanis a nyugati világban a vállalatok hosszú évtizedek óta piacgazdasági, korlátozott állami irányítással jellemezhető működési környezettel szembesültek, addig Magyarországon egészen másfajta gazdasági feltételrendszer volt a jellemző. Ebből adódóan a vállalatok számviteli tevékenysége is más célokat szolgált, más elvek alapján, másképpen folyt. Természetesen a gazdálkodási tevékenység számszerű nyomon követése nem újkeletű a magyar gazdaságban sem. A piacgazdaságra való áttéréssel azonban a vállalatok addigi számviteli tevékenysége jelentősen megváltozott: a számviteli törvény értelmében újra kellett gondolni nemcsak a számvitel vállalatirányításban betöltött szerepét, hanem az alkalmazott eszközök jó részét is. Vállalataink éppen a kilencvenes évek legelején szembesültek azzal a feladattal, hogy az addigiaktól jelentősen eltérő számviteli rendszert kell kiépíteniük és működésbe vonniuk. Az újonnan kialakítandó számviteli rendszernek szerves részét alkotta a költség- és eredményszámítás is. Természetes tehát, hogy a vállalatok számviteli szakemberei magukénak érezték a feladatot, hogy a költség- és eredményszámítás módját a teljes számviteli rendszer részeként maguk alakítsák ki. Mindez kiegészült azzal a sajátos ténnyel, hogy a controlling elődjének tekinthető tervezési és elemzési feladatokat addig is sok helyen a főkönyvelő felügyelete alá tartozó szervezeti egységek látták el: így eléggé természetesen adódott az az értelmezés, hogy a költség- és eredménytervezés, illetve -elemzés is a számvitelnek van alárendelve.

A controlling szakemberek természetesen mélységesen elutasították ezt a hozzáállást. A controlling definiálásának ugyanis szokásos módja, hogy kiindulási alapként élesen elválasztják azt a számviteltől, a meghatározás – s így a controlling mint önálló vállalati funkció identitása is – a legtöbb esetben a számviteltől való éles elhatá-

3 A hazai controlling gyakorlat megismerését célzó kutatások megállapítják, hogy a bevezetett controlling rendszerek még ma is jellemzően ellenőrzés-centrikusak [Mészáros, 1995]. A kontroll és az ellenőrzés egymásnak való megfeleltetése a nemzetközi gyakorlattól eltérő jellemzője a controlling magyarországi fejlődéstörténetének. Ez annál is inkább meglepő, mivel a controlling felfogás alapja a kibernetikai szabályozás fogalom, ami egyértelművé teszi, hogy mi a különbség a kontroll és az ellenőrzés között. A kibernetika pedig nem ismeretlen a hazai vállalati szakemberek számára, sőt: a legutóbbi időkig a vezetési és szervezési oktatás egyik leghangsúlyosabb területe Magyarországon az általános rendszerelmélet és a kibernetika volt.

roláson alapul. Ez az értelmezés, valamint a számviteli és a controlling rendszerek majdhogynem párhuzamos kialakítása természetesen vezetett a két terület közötti állandó csatározásokhoz. Az, hogy a „csatát” végül is ki nyerte meg, leginkább a felsővezetés hozzáállásán, a gazdasági vezető e területen szerzett ismeretein, valamint a controller és a számviteli vezető személyiségén múlott. Általános tapasztalat, hogy mind a controller, mind a számviteli vezető helyzete akkor volt a legkönnyebb, ha a vállalat gazdasági vezetője tisztában volt mind a számvitel, mind a controlling tartalmával, és a vállalat irányításában betöltött szerepükkel.

A külföldi tőke szerepe – tanácsadók és tulajdonosok

A terület nemzetközi fejlődésétől eltérően hazánkban a controllinggal kapcsolatos vezetői igényeket – az úgynevezett controlling filozófiát – elsősorban nem a felsővezetők fogalmazták meg, hanem a nyolcvanas évek végén hazánkban megjelent tanácsadó cégek szakemberei, valamint a vállalatban belüli, controllinggal „megfertőzött” munkatársak játszottak benne meghatározó szerepet [Bodnár-Dobák, 1996]. A controlling rendszerek bevezetése eleinte nem önmagában való feladatként adódott, hanem a vállalatok teljes felépítési és működési rendszere átalakításának részeként került sor az újszerű működést segítő költség- és teljesítményszámítási, tervezési és beszámolási rendszerek kialakítására. Ez a tendencia azonban hamar megváltozott, s a controlling rendszerek tanácsadók által támogatott bevezetése bizony a szervezeti előfeltételek megteremtése, a vállalat működési és irányítási rendjének átalakítása nélkül, a megfelelő vezetésorientált számviteli rendszer hiányában történt meg.

Ennek talán legfontosabb oka a controlling rendszerek iránt támasztott óriási kereslet volt. Ez ráadásul gyakran kiegészült azzal, hogy a vállalatvezetők, illetve vállalati gazdasági szakemberek maguk sem voltak igazán tisztában a controlling pontos tartalmával, bevezetésének előfeltételeivel és a vele szemben támasztható követelményekkel. Így a körültekintő, szakmailag megalapozott, és a vállalatok sajátos működési körülményeit figyelembe vevő bevezetés egyetlen lehetséges garanciája a tanácsadók szakmai becsülete volt. A területen szerzett kutatási tapasztalatok azt mutatják, hogy a controlling rendszerek iránti jelentős kereslet több esetben elha-

markodott, teljes körűnek, illetve megfelelőnek igazán nem mondható implementációhoz vezetett.

Az egyik, talán leggyakoribb probléma a felelősségi és elszámolási egységek nem megfelelő kialakítása volt. A kutatások a működési kontextus, a vállalati stratégia, és a szervezet működési rendje közötti illeszkedési problémákról számolnak be: a szervezeti egységek számára kijelölt feladatok és a hozzájuk rendelt hatáskörök közötti összhang hiányáról [Mészáros, 1995; Bodnár-Dobák, 1996; Tari, 1996]. Jellemző tendencia, hogy a régi, funkcionálisan irányított egységek átalakításakor a feladatkörök bővültek ugyan, de a centralizált irányítás, a bonyolult, többlépcsős döntési mechanizmusok továbbéltek [Dobák-Tari, 1992]. A tanácsadók védelmében meg kell jegyeznünk, hogy ez a probléma sokkal inkább a vállalatvezetés, sőt, sokszor a tulajdonos centralizált irányítási filozófiájából adódott, s nem a tanácsadók szakértetlenségéből. A centralizált irányítás viszont értelmetlenné teszi a felelősség érvényesítését, hiszen ebben az esetben az egységek teljesítményét meghatározó legfontosabb tényezőkre a vezetőknek nincsen hatásuk.

A controlling rendszerek iránti nagy kereslet kiegészülve a „kulcsrakész” informatikai megoldások megjelenésével egy másik fontos problémához vezetett a hazai controlling rendszerek bevezetésének gyakorlatában. A tanácsadói piacon megjelentek azok az informatikai cégek, amelyek a Nyugaton kifejlesztett integrált információs rendszerek számítástechnikai tartalmát ismerték ugyan, de nem fordítottak kellő figyelmet azokra a szervezési, vállalatvezetési problémákra, amelyekre a számítástechnikai megoldásokat alkalmazták. Ezek a cégek általában számítástechnikai – ráadásul a legtöbbször programozói és nem rendszerszervezői – szakemberek vezetése alatt álltak, s tanácsadóik is ilyen szaktudással rendelkeztek. Mivel pedig a rendszerek iránti kereslet nagy volt, s a vállalati szakemberek – szervezési és számítástechnikai ismeretek hiányában – nem igazán tudták ellenőrizni a bevezetés bonyolult folyamatát, az informatikai tanácsadók igen kényelmes helyzetbe kerültek: nem kellett azzal foglalkozniuk, hogy a bevezetés kapcsán felmerülő vezetési és szervezési problémákat is kezeljék. A vállalati szakemberek által kihasználatlan informatikai rendszerek sora, valamint a valódi működőképesség megteremtéséért utólagosan kifizetett milliók tanúskodnak az „előre gyártott” informatikai rendszerek elsi-etett, szakszerűtlen bevezetéséről.

A tanácsadók tevékenységének további hátrányos hatása, hogy az egyszerűbb és látványosabb megoldás – a könnyebb siker – érdekében sokszor érintetlenül hagyták a hagyományos összköltség szemléletű tényköltségszámítási rendszereket, s ezek bázisán építették ki az úgynevezett „vezetői információs rendszer”-eket. Ez azért jelenthet problémát, mert a legtöbb vállalat esetében a hagyományos költség- és teljesítményszámítás nem igazán illeszkedik a vállalat outputjának jellemzőihez, az előállítási folyamat sajátosságaihoz, és általában nem alkalmas arra, hogy megfelelő támpontot adjon akár bizonyos döntési kérdések mérlegeléséhez, akár a szervezetben belüli egységek tényleges teljesítményének megítéléséhez.

Az előbb felsorolt hibák természetesen nem kizárólagos jellemzői a területen folyó tanácsadói munkának: számos tanácsadó vállalat végez igazán színvonalas tevékenységet, s járul hozzá ahhoz, hogy a vállalatok irányítási rendszerében meghonosodjanak a nyugati világ elvárásaihoz illeszkedő, hasznos és korszerű eszközök. A tanácsadók szerepének értékelésénél arról sem szabad megfeledkezni, hogy a nem megfelelő bevezetésekben legalább akkora felelősség hárul a hiányos szakismerettel rendelkező, illetve a figyelmüket nem az ezekre a kérdésekre összpontosító vállalatvezetőkre is. Összességében elmondható, hogy a tanácsadónak komoly szerepük volt abban, hogy hazánkban – más irányítási rendszerekkel, vezetési módszerekkel és koncepciókkal együtt – a controlling rendszerek viszonylag hamar, és igen széleskörűen elterjedtek. A hiányosságok, problémák ellenére az összkép mindenképpen pozitív: a nyugati világ pénzügyi elemzői, valamint befektetői szerint a magyar vállalatok egyik legnagyobb erőnye a korszerű eszközöket alkalmazó, tanulóképes vezetés.

A külföldi tőke másik hatása a Magyarországon megjelenő, itt termelési és értékesítési kapacitásokat kiépítő, illetve megvásárló multinacionális vállalatokhoz kötődik. Ezek hatása a magyarországi controlling gyakorlatra annyiban hasonlós a tanácsadó cégekéhez, hogy itt is a nyugati gyakorlatban alkalmazott korszerű módszerek meghonosításáról beszélhetünk. Fontos különbség azonban, hogy a tanácsadókkal ellentétben a nyugati tulajdonosok hozzáállását éppen a tanácsadás, a bevezetés szakmai támogatásának hiánya jellemzi.

Az esetek egy részében az anyavállalat hozta magával a saját rendszerét, és előírta a magyar leányvállalat vezetése számára annak alkalma-

zását. Történetek sora szól olyan külföldi tulajdonosokról, akik „betolták” a megvásárolt vállalatba a számítógépeket, rajta a működő controlling rendszerrel, s a több kilós felhasználói kézikönyvekkel. Bármilyen korszerűek és jól bevált módszereket követők is legyenek ezek a rendszerek, kétséges, hogy az egyes kategóriák megfelelően értelmezhetők, illetve azonos módon alkalmazhatók-e a hazai viszonyok között. Különösen élesen merül fel ez a költség- és teljesítményszámítás kapcsán, ahol a hazai számviteli gyakorlat és a külföldi tulajdonos által megadott kategóriarendszer összeillesztése sokszor igencsak feladta a leckét a vállalati szakembereknek. Több esetben előfordult, hogy az egyes kategóriákat félreértelmezték, nem megfelelő tartalommal töltötték meg, ami pedig a kontrolláló szempontjából téves, de legalábbis torzító információhoz vezet. A tulajdonosok sokszor arra sem fordítottak energiát, hogy megismertessék munkatársaikkal vállalatuk controlling filozófiáját, és tisztázzák a controlling vállalatirányításban betöltött szerepét. Nem véletlen, hogy több helyen még ma sem igazán világos az egyes gazdasági területek: a pénzügy, a számvitel és a controlling közötti viszony.

A külföldi tulajdonosok hozzáállásának másik jellemző módja, amikor nem a használandó rendszert telepítették a leányvállalatba, hanem csak az elvárt információ tartalmát és időbeli ütemezését határozták meg. Ez a megoldás nagyobb teret engedett a hazai vállalatvezetésnek, akik esetenként éltek is a felkínált lehetőséggel. Jellemző példája a kihívást felvállaló hozzáállásnak, amikor a hazai vállalatvezetők – vagy a meglévő szakembergárdára építve, vagy újonnan felvett szakemberekkel, nemegyszer tanácsadói segítséget is igénybe véve – maguk álltak a saját controlling rendszer kialakításának élére. Erre az adta meg a lehetőséget, hogy a kilencvenes évek elejétől megkezdődött a controlling magyarországi oktatása, s egyre több képzett – vagy legalábbis jó controlling alapismeretekkel rendelkező – szakember állt rendelkezésre.

A controlling szakma

A controlling gyakorlati térnyerésének fontos előzménye a téma megjelenése a hazai szakmai közéletben. Néhány élenjáró intézménynek és ambíciózus kutatónak köszönhetően több, a fejlett nyugati gazdaságokban kifejlesztett vállalatvezetési koncepció már a társadalmi-gazdasági átalakulást megelőzően megjelent a hazai

szakmai fórumokon. A nyolcvanas évek végén hazánkban meghonosodott controlling modell Horváth Péter nevéhez fűződik, aki azóta is meghatározó szerepet tölt be a hazai szakmai közéletben.⁴ Az első magyar nyelvű szakkönyv 1990-ben jelent meg [Horváth, 1990], amikor még a vállalati gyakorlatban csak elvétve találkozhattunk controlling rendszerekkel, vagy a controlling funkcióval.

Az elmúlt években számos új könyv, illetve kiadvány jelent meg a controlling témakörhöz kapcsolódóan [Csikós et al, 1993; Mann-Mayer, 1993; Witt-Witt, 1994; Francsovcics, 1995; Körmendi-Tóth, 1996], de ezek hatásukban messze elmaradnak a Horváth-féle controlling modell mögött. A könyvek mellett jónéhány tanulmány gazdagítja a téma hazai szakirodalmát. Ezek egy része a controllingot, illetve annak előnyeit általánosan bemutatva kísérli meggyőzni a hazai szakembereket az e körbe tartozó alapvető eszközök hasznosságáról [lásd pl: Ladó, 1990; Szabóné, 1990; Radó, 1990; Kapitány, 1991; Nagyné-Urbán, 1993; Somogyi, 1994]. A publikációk másik része a controlling terület néhány, döntően pénzügyi-számviteli részletkérdésére koncentráll [lásd pl: Bordáné, 1991; Reszegi, 1992; Koltai, 1992; Ladó, 1992; Bordáné, 1993].

Összességében a controlling mint szakterület helyzete szerencsésnek mondható: az innovációkhoz hasonlóan – egy „nagy ugrással” – viszonylag gyorsan sikerült ezt a vezetési és szervezésirányítási filozófiát és eszközrendszert elfogadtatni a hazai szakmai közéletben. Sőt, a controlling, a korszerű vállalati tervezés és elemzés mára igen előkelő helyet vívott ki magának a vezetési és szervezési, illetve gazdálkodási szakterületek között.

A vállalatok által követett bevezetési stratégiák

A hazai vállalatok gazdasági irányításában a controlling funkció kiépítése, valamint az ezt szol-

4 Horváth professzor könyve azóta négy kiadást ért meg, és néhány hete az átdolgozott változat is piacra került [Horváth, 1997]. Horváth Péter emellett a controllinggal foglalkozók hazai legjelentősebb szakmai szervezetének, a Magyar Controlling Egyesületnek a tiszteletbeli tagja, valamint tulajdonos-ügyvezetője a controlling tanácsadási piac egyik meghatározó tanácsadó vállalatának. A vállalat a tanácsadáson túl a magyarországi szakemberképzés elismert intézményeként is folyamatosan hozzájárul a controlling szakma itthoni elterjedéséhez.

gáló rendszerek kialakítása egybeesett a tulajdonosi struktúra alapvető átrendeződésével, a nagyléptékű változások okozta válságkezelési problémákkal. Ennek következtében az egyes vállalatok egészen eltérő bevezetési stratégiákat követtek. A legjellemzőbbek ezek között a kivárá, a részrendszerekben való gondolkodás, valamint a siettető bevezetés stratégiái voltak.⁵ Bár a kutatómunka jórészt még az adatgyűjtés és elsődleges elemzés fázisában tart, az eredmények már most megerősíteni látszanak azt a sejtést, hogy a controlling rendszerek hazai bevezetésében ezek a jellemző magatartásformák figyelhetők meg.

A „kivárá” stratégiája azt a vállalatvezetői és tulajdonosi hozzáállást tükrözi, amikor a változó környezetre hivatkozva a vezetők nem tesznek határozott lépéseket semmiféle átalakulás, illetve változás irányába: megoldják a fennmaradásukat veszélyeztető napi problémákat, de nem kötelezik el magukat hosszú távú, átfogó, és sokszor igen költségesnek tűnő megoldások mellett. Ez a fajta hozzáállás a kis- és közepes méretű, homogén tevékenységi körrel jellemezhető vállalatok körében tapasztalható leginkább. Ezen vállalatok esetében általában az teszi lehetővé a kivárást, hogy a tulajdonosok részéről nem igazán fogalmazódik meg határozott eredmény-elvárás.

A másik jellemző bevezetési stratégia a „részrendszerekben való gondolkodás”. Ebben az esetben a vállalatvezetők ugyan érzékelik a meglévő irányítási rendszereik elégtelenségét, de ezek átalakítását nem egy átfogó szervezet- és működéskorszerűsítési program részeként, hanem a vállalat egyes funkcionális területeihez rendelve próbálják megoldani. Jellemző példája a részrendszerekben való gondolkodásnak az úgy-

5 A „bevezetési stratégia” kifejezés nem azt jelenti, hogy a controlling rendszerek – illetve részrendszerek – bevezetése a magyarországi vállalatoknál tudatosan kialakított, előre kidolgozott stratégiai irányvonalak mentén történt. Sőt: a controlling hazai elterjedésének egyik meghatározó sajátossága éppen abban állt, hogy a rendszereket elnagyoltan megfogalmazott felsővezetői és/vagy tulajdonosi elvárások mentén, a legtöbbször mindenféle előzetes gazdaságossági mérlegelés és előkészítő munka nélkül vezették be [Mészáros, 1995]. A bevezetési stratégia kifejezés használata azonban ennek ellenére indokolható: a stratégiát ebben az értelemben nem valamiféle előre megtervezett, tudatosan kialakított és követett célrendszernek tekintjük, hanem – döntően utólagosan beazonosítható – követett magatartásformának. A stratégia eféle megközelítésének létjogosultságáról részletesebben lásd: Antal Mokos, 1995

nevezett vezetői információs rendszerek bevezetése, amikor a meglévő – és a controlling elveknek nem megfelelően kialakított – információs bázisra építve olyan rendszert vezetnek be, amely ugyan az eddigiekénél részletesebb gazdálkodási információval látja el a vállalatvezetést, de korántsem elégíti ki azt az igényt, hogy a vállalat vezetői egyidejűleg kapjanak képet a működés különböző dimenzióiról. Ezek a megoldások általában valóban jobb helyzetet hoznak létre az addiginál, de semmiképpen sem mondhatók hosszú távú, valódi megoldásoknak. Az egymástól elszigetelten, sokszor nem megfelelő logikai sorrendben, a vállalat különböző területei által irányítva bevezetett részrendszerek aztán sokszor nem illeszthetők össze átfogó és integrált vállalatirányítási rendszerre.

A harmadik jellemző bevezetési stratégia a „siettetés”. Ezekben az esetekben – akár teljes, akár részrendszerek bevezetéséről van szó – a folyamat legfontosabb jellemzője a gyorsaság. Ez általában abból adódik, hogy a vállalatvezetők számára egy adott pillanatban rendelkezésre állnak a bevezetéshez szükséges erőforrások, és mihamarabb élvezni akarják a controlling rendszer lehetséges hasznait: az összehangolható és nyomon követhető vállalati eredményességet, a döntésekhez szükséges információt. A siettető bevezetés jellemzően akkor figyelhető meg, amikor a tulajdonos áll a controlling rendszer kiépítésének élére. Ez a stratégia azonban a részrendszerekben való gondolkodáshoz hasonló kockázatokat rejt magában. A gyors bevezetések általában elsiettetnek bizonyulnak, s utólag kell a rendszert – jelentős ráfordításokkal – valóban használhatóvá tenni.

A fenti három stratégián túl egy negyedik jellemző mozgásforma is kirajzolódni látszik. Ennek érdekessége, hogy még magatartásformának is nehezen nevezhető, mivel nem egymással valamiféle összhangban lévő cselekedetek sorát jelenti, hanem lényegében egyszeri döntést. A „táblaátfestő” vállalatok semmi egyebet nem tettek a controlling funkció megteremtése érdekében, mint hogy átnevezték az addigi tervezéssel és elemzéssel foglalkozó egységet controllingra. Sem a szervezeti struktúra átalakítása, sem az irányítási rendszer megváltoztatása, a controlling tárházába tartozó irányítási eszközök meghonosítása nem jellemző ezekre a vállalatokra. Ez a hozzáállás annyiban hátrányosabb az előzőekhez képest, hogy a szándék itt egyértelműen konzervatív és elutasító. A tapasztalatok szerint azonban a legtöbb ilyen vállalat esetében

a környezet kihívásai, a túlélés igénye kikényszeríti az elutasítás feladását.

A controlling rendszerek általános jellemzői

A controlling rendszerek kialakításának előzményei, szereplői, valamint a jellemző bevezetési stratégiák bemutatása után érdemes néhány szót szólni az alkalmazásba vett eszközökről is. Minél inkább belemegyünk azonban a vállalati controlling alkalmazások részleteinek vizsgálatába, annál nehezebb általános érvényű megállapításokat tenni. A részleteknek, az egyes megoldások közötti különbségeknek ugyanis csak kisebb része érhető tetten kérdőíves felvételek vagy szakmai tapasztalatcserék során. A valódi összevetés csak úgy tehető meg, ha az egyes megoldások vizsgálata teljesen egyértelmű, mindenki számára azonos módon értelmezett kategóriák mentén folyik.

A következőkben a magyarországi üzleti vállalkozásoknál kialakított és működésbe vont controlling rendszerek sajátosságait vázoljuk fel, igyekezve az egyértelmű, s viszonylag jól alátámasztható jellemzőkre helyezni a hangsúlyt. A controlling rendszerek vizsgálata során kitérünk:

- a controlling rendszer működtetésének szervezeti előfeltételét jelentő felelősségi és elszámolási egységek jellemző típusaira;
- a költség- és teljesítményszámítási rendszerek, illetve eszközök sajátosságaira;
- a magyarországi gazdálkodó szervezetekben folyó formális tervezési tevékenység jellemzőire;
- a beszámolás, a vállalaton belüli döntéshozók számára történő információ-szolgáltatásra, valamint
- a controlling mint vállalati funkció szervezeti megvalósulására.

Az itt következő megállapítások általános jellemzők, nem annyira részletes, mint inkább átfogó képet nyújtanak a Magyarországon alkalmazásba vett controlling eszközökről, a controlling értelmezéséről és a vállalatok irányításában betöltött szerepéről. A „Versenyben a világgal”, illetve a „Controlling Magyarországon” kutatások eredményeinek részletes elemzése további tanulmányokban és cikkekben várható.

• Felelősségi és elszámolási egységek

A magyarországi vállalati gyakorlatban a decentralizált irányítás, és az ennek megfelelő nagyobb

felelősséggel rendelkező szervezeti egységek kialakítása egyelőre nem jellemző. Vállalataink legtöbbje az alaptevékenységek ellátását végző szervezeti egységeket költség központ (cost center) formájában működteti. A nyugati gyakorlathoz hasonlóan egyre gyakoribb a költség központokon belüli további differenciálódás. Általánosnak mondható az eredmény realizálásához közvetlenül hozzájáruló; az alaptevékenységet kiszolgáló; valamint adminisztratív, irányítási tevékenységet ellátó költség központok egymástól eltérő kezelése. A legtöbb vállalat más-keppen határozza meg a különböző típusú költség központok felelősségét. A három klasszikus felelősségi és elszámolási egység típus így ki-egészül más típusokkal is:

□ az alapvetően tervezhető költségekkel jellemezhető jól standardizálható, általában az vállalat alaptevékenységéhez kapcsolódó, úgynevezett „standard-költség központ”-tal;⁶

□ az alapvetően vezetői döntésektől függő, viszonylag szabadon meghatározható költségekkel jellemezhető, úgynevezett „döntésfüggő költség központ”-tal;⁷

valamint

□ a kiszolgáló tevékenységet ellátó, úgynevezett „szolgáltató költség központ”-tal.⁸

A nagyobb önállóságot jelentő felelősségi egység típusok jellemző alkalmazási területe a jogi önállósággal rendelkező leányvállalatok köre. A hazai konszernnek leányvállalatait, valamint a multinacionális vállalatok hazai egységeit is a legtöbb vállalat esetében nyereség központként definiálják. A létrehozott eredménnyel, illetve a rendelkezésekre álló forrásokkal való önálló gazdálkodás viszonylag kevés leányvállalat esetében tartozik az egység vezetőjének hatáskörébe, vagyis, ritkán találkozhatunk önálló tőkeallokációs központként (investment centerként) működő felelősségi és elszámolási egységekkel. Annak ellenére azonban, hogy a legtöbb leányvállalat, illetve – nagyobb vállalatok esetében – a vállalatban belül nyereség központként működő egységek nem kapják meg a forrásokkal

való önálló gazdálkodás jogát, ezen egységek teljesítményének értékelésekor számos esetben alkalmaznak olyan megtérülési és egyéb pénzügyi mutatókat, amelyek a működésbe vont tőke alakulását, illetve minél eredményesebb felhasználását is figyelembe veszik. Ez kissé ellentmond a felelősségi elv megfelelő érvényesítésének, mivel a nyereség központok vezetői nincsenek befolyással forrásszerkezetük alakulására, pénzügyi eredményességükre, így ezért nem is tehetők felelőssé. Ez a fajta teljesítményértékelés, valamint a nyereség központokkal szemben megtérülési elvárások támasztása azonban gyakori jelenség a nyugati gyakorlatban is. A vállalati vezetők ezzel általában arra próbálják ösztönözni a nyereség központok vezetőit, hogy egységüket mint önálló gazdasági egységet (is) értelmezzék.

• *Költség- és teljesítményszámítás*

A magyarországi vállalatok jó része kalkulációs rendszerében a költségeket nem választja szét aszerint, hogy azok változó vagy fix költségek. A legtöbb hazai vállalat sem a költségneveken belül nem különböztet meg változó és fix kategóriákat, sem a költségviselőkhöz rendelt költségek között, sem a költséghelyeken gyűjtött költségek esetében nem teszik meg ezt a szétválasztást.

Az alkalmazott költségelszámolási technikák között a leggyakrabban az átterhelést, valamint a pótlékolást alkalmazzák. Az átterhelés esetében valamilyen egyszerű mennyiségi mérce alapján osztják szét a felmerült költségeket a költséghelyekre, illetve költségviselőkre, a pótlékolás esetében pedig valamilyen elsődleges költség-nem felmerülésének arányában teszik ezt meg. E megoldások széles körű elterjedésének oka – a nyugati gyakorlathoz hasonlóan – az egyszerűség. Ezekkel az elszámolási technikákkal jelentősen lecsökken a költségelszámítási rendszerek kialakításának és működtetésének bonyolultsága, idő, és ráfordítás igénye.

A magyarországi vállalatok általában ugyanazt a kalkulációs rendszert alkalmazzák controlling célokra, mint amelyet a külső információ-felhasználók számára készített számviteli beszámolóknak, s ez az alapja a vállalati árképzésnek is. A tulajdonosok és a vállalati vezetők egyaránt elfogadják azt az elvet, hogy a piaci árak minden esetben biztosítania kell az összes vállalati költség fedezetét, továbbá valamennyi nyereség realizálását. Ezt a célt pedig egyszerűen és jól szolgálja az összköltség elven működő, egyszerűen kezelhető elszámolási szabályokat alkalmazó teljesköltség-kalkuláció.

6 Az angolszász szakirodalom ezt általában standard cost center-nek [Horngren-Foster, 1987], vagy engineered cost center-nek [Anthony-Govindarajan, 1995] nevezi.

7 E költség központ típus szokásos elnevezése a discretionary cost center [Horngren-Foster, 1987; Anthony-Govindarajan, 1995].

8 A kiszolgáló költség központ angol megfelelője a service center kifejezés [Anthony-Govindarajan, 1995].

A Magyarországon alkalmazott költség-számítási rendszerek jellemzően a termékköltség-számításra koncentrálnak, nincsenek igazán elterjedve a speciális döntési helyzetekben alkalmazott költségelemzési módszerek. Az előzetes gazdaságossági elemzéseket jellemzően a beruházási alternatívák közötti választás előkészítéséhez használják, de a költségalapú elemzések ezeknél a döntéseknél sem kapnak igazán jelentős szerepet. Ennek egyik jellemző oka, hogy azokat a döntéseket, ahol a költség-, illetve eredményalapú mérlegelések alkalmazhatók lennének – a termékösszetétel megváltoztatása, make-or-buy, egyedi rendelések kalkulációja, beruházások – a felsővezetés szintjén hozzák, ahol a költség- és eredménymegfontolások sok esetben nem kapnak kiemelt jelentőséget, illetve háttérbe szorulnak az egyéb – például marketing, K+F – célok mellett.

• Tervezés

Magyarországon nem terjedtek el széleskörűen a formális hosszú távú tervezési eszközök. Ez köszönhető egyrészt annak, hogy számos vállalat esetében a stratégiaalkotás nem a vállalat szintjén megjelenő feladat, illetve annak, hogy a Nyugaton alkalmazott technikák csak néhány éve váltak igazán hozzáférhetővé a hazai vállalati szakemberek számára. A magyarországi tervezési gyakorlatban a vállalati működés keretét az éves időhorizontú, alapvetően funkcionális területenként tagolt tervek jelentik. A nyugati gyakorlathoz, de még inkább az elméleti ajánlásokhoz képest a szakemberek jóval kisebb hangsúlyt fektetnek a vállalat működésének analitikus, termékekre és felelősségi egységekre lebontott megtervezésére. Az operatív tervek általában összvállalati szintűek és funkcionális területenként tagoltak, ami a nyugati gyakorlatban inkább a középtávú, üzleti tervek jellemzője volt. A hazai gyakorlatban az üzleti tervezés és az éves tervezés a legtöbb esetben nem válik el élesen egymástól: az üzleti tervek közvetkező évre vonatkozó része az aktualizálás után változatlan tartalommal – esetenként valamivel részletezettebb formában – tölti be az operatív terv szerepét.

A tervezésnek a vállalat irányításában betöltött szerepe ebből adódóan némileg más, mint a nyugati gyakorlatban. Magyarországon a tervek sok esetben inkább az időszak végi teljesítményértékelés alapjául szolgálnak, nem pedig az operatív működés konkrét keretként. Az operatív tervek még ma is sok vállalatnál azért vannak, hogy túlszárnyalják őket, és nem azért, hogy

előzetesen összehangolják az egyes vállalati területek működését. A tervezés a legtöbb vállalatnál egyáltalán nem tölti be a koordinációs eszköz szerepét.

• Teljesítményelemzés és beszámolás

A hazai vállalatok egy részénél – a „Versenyben a világgal” felmérésbe bevont 325 vállalat egynekedénél – nem készülnek controlling jelentések, speciálisan erre a célra kialakított beszámolók. Azoknál a vállalatoknál, ahol a belsőjelentéskészítésnek kiépült rendszere van, a különböző szintű vállalati vezetők jellemzően havi jelentéseket kapnak, de nem elhanyagolható azoknak a vállalatoknak az aránya sem, amelyeknél a rendszeres beszámolók negyedévente készülnek.

A magyarországi vállalatokra jellemző beszámolási gyakorlat szerint a controlling feladatai közé tartozik nemcsak a vezetők számára való jelentéskészítés, hanem a tulajdonosok gazdálkodási információkkal való rendszeres ellátása is. A rendszeres jelentések fogadóit tekintve szintén a centralizáltság jeleit fedezhetjük fel: a legtöbb vállalatnál a controlling jelentések döntően a vállalati felsővezetést – illetve a tulajdonosokat – szolgálják, viszonylag kevés a hierarchia alsóbb szintjein elhelyezkedő vezetőknek számára készülő rendszeres beszámoló.

A tankönyvi ajánlások általában nagy hangsúlyt fektetnek a controller elemző-értelmező szerepére, amelynek jellemző megjelenési formája a beszámolóban megfogalmazott magyarázatok és javasolt intézkedések. A felmérések tanúsága szerint a magyarországi vállalatoknak csak kisebb részénél használják ezt a lehetőséget. Ez a tendencia hasonló a nyugati vállalatoknál tapasztaltnak: a publikált kutatási eredmények azt mutatják, hogy a controllerek szerep ott is inkább az információgyűjtésre és -közlésre összpontosul, a közvetkeztetések levonása és javaslatok megfogalmazása már a vállalati vezetők, illetve az egységek vezetőinek a feladata.

Az alkalmazott elemzési eszközöket tekintve elmondható, hogy a magyarországi vállalatok viszonylag széles eszköztárral rendelkeznek. Vállalataink nagy részénél a beszámolók meghatározó eleme a fedezet-, illetve eredménykimutatás, valamint a cash-flow kimutatás, de ezeken túl viszonylag elterjedtek a termékekre vonatkozó fedezet-elemzések, valamint a dolgozói teljesítményre, a készletekre és a vállalat likviditási helyzetére vonatkozó elemzések. Az alkalmazott és a vezetők által valóban hasznosnak tartott

elemzési eszközöket tekintve jellemző, hogy vállalatunk inkább a pénzügyi helyzetüket közvetlenül meghatározó területekre összpontosítanak: a készletekre, vevőkre, szállítókra vonatkozó forgási sebességek számítása; a vevők és szállítók fizetési idő, illetve lejárat szerinti értékelése; valamint a cash-flow kimutatás rendszeres készítése mind erre utalnak.

Az eltéréselemzés elméleti ajánlásoknak megfelelő alkalmazása még nincs igazán elterjedve Magyarországon. A legtöbb vállalatnál ugyan a controlling jelentések tartalmaznak összehasonlító számokat az előző év azonos időszakának teljesítményéhez, valamint a tervezett teljesítményhez képest, de az eltérések tényezőkre bontása és további elemzése nem igazán jellemző a hazai gyakorlatra. A leggyakrabban alkalmazott eltéréselemzési módszer az árbevétel tervezettől való eltéréseinek elemekre bontása: vállalatunk jó részét – nyugati társaikhoz hasonlóan – érdekli, hogy mi az oka a tervezett árbevételtől való eltérésnek.

• A controlling szervezete

A felmérések eredményei azt mutatják, hogy hazai vállalatoknak csak egy részénél – a „Versenyben a világgal” felmérésbe bevont vállalatok egyharmadánál – létezik önálló controlling szervezet. A controllingért felelős vezető közvetlen felettese a vállalatok jó részénél a gazdasági terület legfelső vezetője, kisebb részükénél pedig a vállalat legfelső vezetője. Ez azt mutatja, hogy a controlling – a nyugati gyakorlatnak megfelelően – a szervezeti hierarchiában viszonylag magasan helyezkedik el, és többen tekintik a gazdasági adminisztráció részének, mint a vállalat legfelső vezetőjéhez kapcsolódó független elemző-döntéshozzájáruló feladatkörnek. Ezt az is alátámasztani látszik, hogy jóval több vállalatnál működik a controlling funkcionális egységként, és kevesebb azon vállalatok száma, ahol a controlling törzskari egység.

A controlling funkciót ellátó szervezet jellemzően centralizálva van: a központi controlling egység végzi az operatív feladatok jó részét. Ez egyrészt annak köszönhető, hogy a controlling vállalati munkamegosztásban betöltött szerepe és eszköztára a legtöbb vállalatnál még nem alakult ki véglegesen, így a területért felelős vezető maga határozza meg az ellátandó feladatokat, és maga ellenőrzi is azt. Ráadásul egyelőre viszonylag kevés a munkaerőpiacon hozzáférhető, tapasztalt controlling szakember, ezért a legtöbb

esetben a vállalati controlling vezetők maguk gondoskodnak a munkatársaik képzéséről, betanításáról is.

Összegzés

A meglévő szakembergárda szaktudására, a területen megjelenő tanácsadó vállalatokkal és a külföldi tulajdonosokkal érkező nyugati know-how-ra, valamint a korán beindult controlling képzés nyújtotta ismeretekre támaszkodva a magyarországi vállalatok legnagyobb részénél kiépültek az operatív controlling alapvető rendszerei: a vezetésorientált költség- és teljesítményszámítás, az operatív eredménytervezés, valamint a belső jelentések rendszere. A controlling konkrét szerepének és szervezeti helyének, valamint az alkalmazandó eszközöknek a kérdése azonban a legtöbb vállalatnál még nincs véglegesen lezárva.

Mindazonáltal az már a fejlődés e szakaszában is elmondható, hogy a magyarországi vállalatok controlling rendszerei számos standard elemet foglalnak magukban. Az alkalmazásba vett controlling rendszerek jóval kevésbé különböznek a nyolcvanas évek végi, kilencvenes évek eleji felmérések által mutatott nyugati vállalati gyakorlattól, mint a nyugati elméleti ajánlásoktól. Különösen igaz ez a költség- és teljesítményszámítási rendszerekre, az alkalmazott költség- és eredményelemzési módszerekre. A tervezés és a beszámolás területén a magyarországi helyzetkép nagyobb változatosságot mutat: e területeken inkább jellemző az eltérés mind a nyugati gyakorlatot, mind az elméleti ajánlásokat tekintve. A részleteket vizsgálva azonban úgy tűnik, hogy ezek az eltérések inkább a magyar vállalatok működési környezetének sajátosságaival, mint a controlling terület „fejletlenségével” magyarázhatók.

HIVATKOZÁSOK

- Antal Mokos, Z., 1995: A privatizáció hatása a vállalati stratégiákra átmeneti gazdaságban: egy folyamatmegközelítés. *Vezetéstudomány*, 12, 23-29
- Anthony, R.N. és Govindarajan, V., 1995: *Management Control Systems*, 8th ed., Irwin, Boston
- Bodnár, V. és Dobák, M., 1996: *Szervezettervezés és menedzsment kontroll: elméleti alapok, vizsgálati hipotézisek, kutatási metodológia. A „Versenyben a világgal” kutatási program „Menedzsment és versenyképesség” projekt „Szervezettervezés és menedzsment kontroll” alprojektjének kutatási alaptanulmánya*, Budapest

- Bordáné Rabóczki, M., 1991: A controlling és a cégek üzleti értékének növelése. Számvitel és könyvvizsgálat, 4, 172-188
- Bordáné Rabóczki, M., 1993: A vezetői teljesítmények értékelése - Controlling és a belső elszámolási rendszerek. Számvitel és könyvvizsgálat, 7-8, 324-330
- Csikós, Iné, Juhász, T., és Kertész, T., 1993: Operatív controlling. Novorg, Budapest
- Dobák, M. és Tari, E., 1992: Tapasztalatok és tendenciák a hazai szervezeti formák változásában. In: Szervezeti formák és koordináció, KJK, Budapest
- Francsovcics, A. 1995: Controlling – Elmélet és módszertan. Ligatura, Budapest
- Horngren, C. and Foster, G., 1987: Cost Accounting: A managerial emphasis, Prentice Hall, Englewood Cliffs
- Horváth, P., 1990: Controlling, a sikeres vezetés eszköze. KJK, Budapest
- Horváth, P., 1997: Controlling (út a hatékony controlling rendszer kiépítéséhez). KJK, Budapest
- Kapitány, A., 1991: Controlling: a szervezet és a funkció kapcsolata. Ipar-Gazdaság, 3, 26-30
- Koltai, T., 1992: A standard költségelszámítás távlatai. Vezetéstudomány, 9-10, 36-38
- Körmendi, L., Tóth, A., 1996: Controlling a hazai vállalkozások gyakorlatában. Tudex, Budapest
- Körmendi, L. és Tirnitz, T. 1994: Gondolatok a döntéssorientált költségelszámolásról. Ipar-Gazdaság, 7, 28-32
- Ladó, L., 1990: A controlling számviteli elemei az Európai Gazdasági Közösség idevonatkozó irányelveinek függvényében. Ipar-Gazdaság, 12, 12-21
- Ladó, L., 1992: A vezetői döntéshozatal és a számvitel néhány jellegzetes kapcsolódó területéről. Számvitel és könyvvizsgálat, 3, 121-128
- Mann, R. és Mayer, E., 1993: Controlling kezdők számára. Saldo, Budapest
- Máriás, A., Kovács, S., Balaton, K., Tari, E. és Dobák, M., 1981: Kísérlet ipari nagyvállalataink szervezet-elemzésére. Közgazdasági Szemle, 7-8
- Mészáros, Á., 1995: A controlling sajátosságai a holding szervezetekben. Vezetéstudomány, 3, 25-37
- Radó, I., 1990: Controllers toolbox – A hatékony irányítás és a controlling segédeszköze. Vezetéstudomány, 11
- Reszegi, L., 1992.: A csődeljárás valós adatbázisának kialakítása, a controlling szerepe. Számvitel és könyvvizsgálat, 12, 538-549
- Somogyi, S., 1994: A controlling mint a vezetés eszköze. Ipar-Gazdaság, 4, 17-20
- Szabóné Laluk, Cs., 1991: Controlling a vállalatvezetésben. Ipar-Gazdaság, 2, 5-8
- Tari, E., 1996: Szervezeti formák és struktúrák fejlődése Magyarországon a legutóbbi másfél évtized társadalmi-gazdasági átalakulásának feltételei között. In: Szervezeti formák és vezetés, KJK, Budapest
- Voszka, É., 1984: Érdek és kölcsönös függőség, KJK, Budapest
- Witt, F-J, und Witt, K., 1993: Controlling für Mittel- und Kleinbetriebe, München, (magyarul megjelent: 1994. Controlling kis- és középvállalkozások számára, ford.: Matos, Z. és Zsedényi, Zs., Springer Hungarica, Budapest)

E számunk szerzői:

Dr. JENEI György igazgatóhelyettes, BKE Közzszolgálati Tanszék; **BENCZE Veronika** egyetemi tanársegéd, PhD hallgató, Janus Pannonius Tudományegyetem Stratégia és Menedzsment Tanszék; **BODNAR Viktória** egyetemi tanársegéd, BKE Vezetési és Szervezési Tanszék, **Dr. VÁNYAI Judit** igazgatóhelyettes, MTA Ipar- és Vállalatgazdaság-kutató Intézet; **PETZ Raymund** közgazdász, kutatásvezető, GKI Gazdaságkutató Rt.; **Dr. ZACHER László** közgazdász-mérnök, kutatásvezető, GKI Gazdaságkutató Rt.; **Dr. FARKAS Szilveszter** okleveles közgazda; **Dr. SZABÓ József** főiskolai docens, Széchenyi István Főiskola Menedzsment Tanszék; **BODNAR Hajnalka** közgazdász, BKE Vezetőképző Intézet; **Dr. HOVÁNYI Gábor** a közgazdaságtudomány doktora, az MTA-IVKI tudományos tanácsadója, a JPTE egyetemi magántanára; **Dr. MAROSÁN György** kandidátus, tanár, Külkereskedelmi Főiskola Vállalkozástan Tanszék; **Jeffrey K. PINTO** vezetéstudományi docens, Erie, PA, USA, a Project Management Journal szerkesztője; **Om P. KHARBANDA** menedzsment tanácsadó, Bombay; **Dr. BÖGEL György** kandidátus, egyetemi docens BKE, igazgatóhelyettes BKE Vezetőképző Intézet.